ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 14ης Δεκεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α' – Βάση επιβολής του φόρου – Άρθρο 17 – Δικαίωμα εκπτώσεως – Άρθρο 27 – Ειδικά μέτρα παρέκκλισης – Απόφαση 89/534/ΕΟΚ – Σύστημα εμπορίας που βασίζεται στην παράδοση αγαθών μέσω προσώπων που δεν υπόκεινται στον φόρο – Φορολόγηση της κανονικής αξίας του αγαθού κατά το τελευταίο στάδιο της εμπορίας – Συνεκτίμηση των δαπανών που βαρύνουν τα εν λόγω πρόσωπα»

Στην υπόθεση C-305/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] με απόφαση της 25ης Μαΐου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Avon Cosmetics Ltd

κατά

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby και M. Βηλαρά (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: L. Hewlett, κύριος διοικητικός υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 31ης Μαΐου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Avon Cosmetics Ltd, εκπροσωπούμενη από τους D. Scorey, QC, και R. Cordara, QC, ενεργούντες κατ' εντολήν της A. Cook και των I. Hyde και S. P. Porter, solicitors,

– η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τις J. Kraehling και G. Brown και τον D. Robertson, επικουρούμενους από την M. Hall, QC,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

– το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εκπροσωπούμενο από τον J. Bauerschmidt και τις E. Moro και E. Χατζηιωακειμίδου,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τους R. Lyal και A. Lewis,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά, αφενός, την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004 (ΕΕ 2004, L 27, σ. 44) (στο εξής: έκτη οδηγία), και των αρχών που διέπουν την οδηγία αυτή, λαμβανομένης υπόψη της παρεκκλίσεως που χορηγήθηκε από την απόφαση 89/534/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Μαΐου 1989, με την οποία επιτρέπεται στο Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόσει, ως προς ορισμένες παραδόσεις σε μικροπωλητές που δεν υπόκεινται σε φόρο, ένα μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11 [A, σημείο 1, στοιχείο α΄] της έκτης οδηγίας (ΕΕ 1989, L 280, σ. 54) και, αφετέρου, το κύρος της αποφάσεως αυτής.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Avon Cosmetics Ltd (στο εξής: Avon) και των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ηνωμένο Βασίλειο, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά ιδίως με τη μη συνεκτίμηση ορισμένων δαπανών που βαρύνουν μη υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) τον οποίο οφείλει η Avon κατ' εφαρμογήν της αποφάσεως 89/534.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Η έκτη οδηγία καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, από 1ης Ιανουαρίου 2007, από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

4 Το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας όριζε τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν·

[…]»

5 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας προέβλεπε τα εξής:

«Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού [ή] των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.»

6 Το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας είχε ως εξής:

«Α. Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω στις περιπτώσεις β), γ) και δ) οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών·

[…]»

7 Το άρθρο 17 της ως άνω οδηγίας, που έφερε τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», όριζε τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

[…]»

8 Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας είχε ως εξής:

«1. Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, δύναται να επιτρέπει σε κάθε κράτος μέλος να θεσπίζει ειδικά μέτρα παρέκκλισης από την παρούσα οδηγία, για την απλούστευση της είσπραξης του φόρου ή την αποφυγή ορισμένων τύπων φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής. Τα μέτρα προς απλούστευση της είσπραξης του φόρου δεν μπορούν να επηρεάζουν, παρά μόνον σε αμελητέο βαθμό, το συνολικό ποσό των φορολογικών εσόδων του κράτους μέλους που εισπράττονται στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.

2. Το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 μέτρα υποβάλει στην Επιτροπή αίτηση και της παρέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία. […]

[…]»

9 Η δεύτερη, η τρίτη, η τέταρτη, η πέμπτη, η ένατη και η δέκατη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως 89/534 έχουν ως εξής:

«[εκτιμώντας] ότι, στο Ηνωμένο Βασίλειο επιτράπηκε, με την απόφαση 85/369[…], που θεωρείται ότι έχει ληφθεί στις 13 Ιουνίου 1985, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπει το άρθρο 27[,] παράγραφος 4[,] της έκτης οδηγίας, να εφαρμόσει, για μια περίοδο δύο ετών, ένα μέτρο παρέκκλισης από την έκτη οδηγία για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής·

ότι ορισμένα συστήματα εμπορίας, που βασίζονται στην πώληση από πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο σε άλλα πρόσωπα που δεν υπόκεινται σε φόρο με στόχο τη μεταπώλησή τους στο λιανικό εμπόριο, οδηγούν στο να μη[ν] επιβάλλεται φόρος στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης·

ότι, προς αποφυγή παρομοίων περιπτώσεων φοροαποφυγής, το Ηνωμένο Βασίλειο εφαρμόζει μέτρο που επιτρέπει στις φορολογικές αρχές να εκδίδουν διοικητικές αποφάσεις για την επιβολή φόρου στις παραδ[ό]σεις εκ μέρους των υποκειμένων σε φόρο προσώπων που εφαρμόζουν παρόμοια συστήματα εμπορίας με βάση την κανονική αξία του αγαθού στο στάδιο της πώλησης στο λιανικό εμπόριο·

ότι το μέτρο αυτό αποτελεί παρέκκλιση από το άρθρο 11[, Α, σημείο 1, στοιχείο α΄,] της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με το οποίο, στο εσωτερικό της χώρας, η βάση επιβολής για τις παραδόσεις αγαθών είναι οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο προμηθευτής από τον αγοραστή ή από τρίτο για την πράξη αυτή·

[…]

ότι, στην απόφασή του της 12ης Ιουλίου 1988[, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs (138/86 και 139/86, EU:C:1988:383)], το Δικαστήριο [έ]κρινε, μεταξύ [ά]λλων, ότι το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας επιτρέπει τη θέσπιση μέτρου παρέκκλισης, όπως ακριβώς στην προκειμένη περίπτωση, εφόσον η προκύπτουσα διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από τις αντικειμενικές περιστάσεις·

ότι, για να εξακριβώσει εάν πληρούται ο όρος αυτός, η Επιτροπή πρέπει να ενημερώνεται για τις διοικητικές αποφάσεις που τυχόν εκδίδουν οι φορολογικές αρχές, σε σχέση με το συγκεκριμένο μέτρο παρέκκλισης·

[…]»

10 Το άρθρο 1 της αποφάσεως αυτής ορίζει τα εξής:

«Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 11 [Α, σημείο 1, στοιχείο α΄] της έκτης οδηγίας, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα σύστημα εμπορίας που βασίζεται στην παράδοση αγαθών μέσω προσώπων που δεν υπόκεινται σε φόρο οδηγεί στη μη φορολόγ[η]ση στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, επιτρέπεται στο Ηνωμένο Βασίλειο να προβλέψει ότι η βάση επιβολής για τις παραδόσεις στα πρόσωπα αυτά είναι η κανονική αξία του συγκεκριμένου αγαθού σε αυτό το τελευταίο στάδιο.»

Το δίκαιο του Ηνωμένου Βασιλείου

11 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, στο εξής: νόμος του 1994) προβλέπει τα εξής:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου,

(a) η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών εντός του Ηνωμένου Βασιλείου […]»

12 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νόμου αυτού ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται στο Ηνωμένο Βασίλειο, εφόσον πρόκειται για φορολογητέα παράδοση ή φορολογητέα παροχή την οποία διενεργεί υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο της οικονομικής του δραστηριότητας.

[…]»

13 Το άρθρο 19, παράγραφος 2, του εν λόγω νόμου έχει ως εξής:

«Αν η παράδοση αγαθού ή η παροχή υπηρεσίας γίνεται έναντι χρηματικής αντιπαροχής, η αξία τους θα ισούται με το ποσό της αντιπαροχής αφαιρουμένου του ΦΠΑ.

[…]»

14 Το παράρτημα 6, παράγραφος 2, του ως άνω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Όποτε:

(a) το σύνολο ή μέρος των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες ασκεί υποκείμενος στον φόρο συνίσταται στην παράδοση αγαθών σε ορισμένο αριθμό προσώπων με σκοπό τη λιανική πώληση, είτε από τα ίδια αυτά πρόσωπα είτε από τρίτους, και

(b) τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο,

[η φορολογική αρχή] δύναται, δι[ά] γραπτής ειδοποιήσεως προς τον υποκείμενο στον φόρο, να ορίσει ότι η αξία κάθε τέτοιου είδους παραδόσεως αγαθού στην οποία θα προβεί μετά τη λήψη της ειδοποιήσεως ή μετά από μεταγενέστερη ημερομηνία που καθορίζεται στην ειδοποίηση θα θεωρείται ότι είναι η κανονική αξία λιανικής πωλήσεως.»

15 Επί τη βάσει της διαλαμβανόμενης στην προηγούμενη σκέψη παρεκκλίσεως, η φορολογική αρχή απέστειλε στην Avon την ακόλουθη γραπτή ειδοποίηση (Notice of Direction) (στο εξής: ατομική ειδοποίηση):

«Δυνάμει [του παραρτήματος 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994], [η φορολογική αρχή] ορίζει με την παρούσα πράξη ότι, μετά την 1η Ιουλίου 1985, η αξία βάσει της οποίας επιβάλλεται ο ΦΠΑ επί κάθε φορολογητέας παραδόσεως αγαθών:

(a) την οποία πραγματοποιείτε προς πρόσωπα μη υποκείμενα στον φόρο· […]

(b) για τους σκοπούς της λιανικής πωλήσεως από τα υπό στοιχείο a) πρόσωπα ή από άλλα πρόσωπα

θα θεωρείται ότι είναι η κανονική αξία λιανικής πωλήσεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

16 Η Avon ασκεί δραστηριότητα παραγωγής και πωλήσεως προϊόντων τα οποία προορίζονται κυρίως για καλλυντική χρήση. Τα προϊόντα αυτά διατίθενται λιανικώς μέσω ανεξάρτητων αντιπροσώπων (στο εξής: αντιπρόσωποι), όλες δε σχεδόν οι αντιπρόσωποι που δραστηριοποιούνται στο Ηνωμένο Βασίλειο είναι μη υποκείμενες στον ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν έχουν εγγραφεί στο μητρώο ΦΠΑ και δεν πραγματοποιούν κύκλο εργασιών επαρκή ώστε να καθίσταται υποχρεωτική η υπαγωγή τους στον φόρο.

17 Οι πωλήσεις της Avon προς τις αντιπροσώπους αυτές γίνονται σε τιμή μειωμένη σε σχέση με την τιμή λιανικής πωλήσεως την οποία προβλέπει η Avon, υπόκεινται δε στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, επειδή οι εν λόγω αντιπρόσωποι δεν υπόκεινται στον φόρο, οι λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιούν δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ.

18 Συνεπεία του συστήματος αυτού, η διαφορά μεταξύ της τιμής λιανικής πωλήσεως και της τιμής την οποία καταβάλλουν οι αντιπρόσωποι στην Avon δεν υπόκειται στον ΦΠΑ.

19 Προκειμένου να αντιμετωπίσει την κατάσταση αυτή, το Ηνωμένο Βασίλειο, μεταξύ άλλων με τον Finance Act του 1977 (δημοσιονομικό νόμο του 1977), απένειμε στη φορολογική αρχή την εξουσία να απευθύνει στους υπόχρεους του ΦΠΑ οδηγίες ώστε ο οφειλόμενος από αυτούς φόρος να υπολογίζεται με βάση την τιμή λιανικής πωλήσεως.

20 Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το Ηνωμένο Βασίλειο κοινοποίησε το μέτρο αυτό στην Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ως ειδικό μέτρο παρέκκλισης, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου, το οποίο σκόπευε να διατηρήσει μετά την έναρξη ισχύος, την 1η Ιανουαρίου 1978, της έκτης οδηγίας.

21 Με την απόφαση 85/369/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1985, που έφερε τον τίτλο «Εφαρμογή του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 στο ζήτημα του [ΦΠΑ] (Χορήγηση άδειας παρέκκλισης, μετά από αίτηση του Ηνωμένου Βασιλείου με σκοπό την αποφυγή της φοροδιαφυγής)» (ΕΕ 1985, L 199, σ. 60), το μέτρο παρέκκλισης επιτράπηκε για περίοδο δύο ετών, η οποία εν συνεχεία παρατάθηκε κατά δύο ακόμη έτη.

22 Κατόπιν υποβολής αιτήσεων προδικαστικής αποφάσεως που αφορούσαν την εφαρμογή του επιτραπέντος με την απόφαση 85/369 μέτρου παρέκκλισης, το Δικαστήριο δεν ανακάλυψε στοιχεία ικανά να θίξουν το κύρος της αποφάσεως αυτής (απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs, 138/86 και 139/86, EU:C:1988:383).

23 Με την απόφαση 89/534, το Συμβούλιο παρέτεινε την άδεια που είχε χορηγηθεί στο Ηνωμένο Βασίλειο να παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας προκειμένου να αποφύγει τη μη φορολόγηση στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης.

24 Κατ' εφαρμογήν του παραρτήματος 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994, ο οποίος θεσπίστηκε βάσει της αποφάσεως αυτής, και της ατομικής ειδοποιήσεως, η βάση επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά την Avon αντιστοιχεί στην αξία πωλήσεως στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης των αγαθών τα οποία παραδίδει σε μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα. Με άλλα λόγια, δυνάμει του συστήματος αυτού, ο ΦΠΑ επί των προϊόντων τα οποία πωλεί η Avon στις αντιπροσώπους δεν υπολογίζεται με βάση την τιμή άνευ φόρου στην οποία η Avon πωλεί σε αυτές τα ως άνω προϊόντα, αλλά με βάση την τιμή στην οποία υποτίθεται ότι οι εν λόγω αντιπρόσωποι θα τα μεταπωλήσουν στους πελάτες τους, οπότε η Avon επιβαρύνεται με αυτόν τον επιπλέον ΦΠΑ. Στην πράξη όμως η φορολογική αρχή προβαίνει σε δύο προσαρμογές του υπολογισμού αυτού ώστε να συνεκτιμηθεί το ότι ορισμένα προϊόντα αγοράζονται από τις μη υποκείμενες στον φόρο αντιπροσώπους για προσωπική χρήση και το ότι οι εν λόγω αντιπρόσωποι πωλούν ορισμένα προϊόντα με έκπτωση.

25 Η Avon άσκησε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου ένδικο βοήθημα με αίτημα να της επιστραφεί αχρεωστήτως καταβληθείς ΦΠΑ συνολικού ύψους περί τα 14 εκατομμύρια λίρες στερλίνες (GBP) (ήτοι περίπου 15 792 000 ευρώ), για τον λόγο ότι το εφαρμοστέο στην ίδια, βάσει της ατομικής ειδοποιήσεως, σύστημα φορολογήσεως δεν λαμβάνει υπόψη τον φόρο που αντιστοιχεί στις δαπάνες των αντιπροσώπων για την αγορά προϊόντων επιδείξεως, τα οποία έχουν προορισμό να τις βοηθήσουν να αυξήσουν τον όγκο των πωλήσεών τους και τούς πωλούνται από την Avon με έκπτωση μεγαλύτερη από εκείνη που εφαρμόζεται στα υπόλοιπα προϊόντα. Ειδικότερα, κατά την Avon, εφόσον οι αγορές των προϊόντων αυτών συνιστούν εμπορικές δαπάνες, αν οι εν λόγω αντιπρόσωποι υπέκειντο στον φόρο θα μπορούσαν να εκπέσουν τον ΦΠΑ επί των αγορών αυτών.

26 Κατά συνέπεια, η ατομική ειδοποίηση βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και έχει ως συνέπεια την καταβολή υπερβάλλοντος ΦΠΑ λόγω του ότι δεν πραγματοποιείται προσαρμογή ώστε να συνεκτιμηθεί ο ΦΠΑ που επιβαρύνει τις αντιπροσώπους επί της αγοράς προϊόντων επιδείξεως. Συντρέχει επομένως παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ίσης μεταχειρίσεως και της φορολογικής ουδετερότητας και δημιουργείται ανταγωνιστικό μειονέκτημα της Avon έναντι των επιχειρηματιών που χρησιμοποιούν παραδοσιακές μεθόδους πωλήσεων και οι οποίοι δεν επιβαρύνονται με τον ΦΠΑ αυτό.

27 Η Avon υποστηρίζει επίσης ότι, στην αίτηση παρεκκλίσεως που υπέβαλε ενώπιον της Επιτροπής, το Ηνωμένο Βασίλειο δεν παρέσχε όλα τα απαραίτητα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, ενώ το πρόβλημα της άνισης μεταχειρίσεως όσον αφορά τον ΦΠΑ που επιβάλλεται στα προϊόντα επιδείξεως ήταν ήδη γνωστό. Κατά συνέπεια, το αίτημα που υποβάλλει ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου έχει ως αντικείμενο την προσαρμογή του οφειλομένου ΦΠΑ ώστε να συνεκτιμηθεί ο ΦΠΑ που επιβάλλεται επί των προϊόντων επιδείξεως και, επικουρικώς, την κήρυξη ως ανίσχυρης της αποφάσεως 89/534, του παραρτήματος 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994 και της ατομικής ειδοποιήσεως.

28 Η φορολογική αρχή υπενθυμίζει ότι σκοπός της διατάξεως αυτής είναι να αποσοβήσει την απώλεια εσόδων σχετικά με πωλήσεις οι οποίες εκφεύγουν του ΦΠΑ όσον αφορά την τιμή λιανικής. Η αρχή αυτή εκτιμά ότι η μη συνεκτίμηση του ΦΠΑ που καταβάλλεται από τις αντιπροσώπους για την αγορά των προϊόντων επιδείξεως δεν θίγει τις αρχές της αναλογικότητας, της ίσης μεταχειρίσεως και της ουδετερότητας, ούτε προκαλεί στρέβλωση του ανταγωνισμού, διότι η Avon επέλεξε λειτουργική διάρθρωση και τρόπο προσεγγίσεως της αγοράς διαφορετικούς από εκείνους των παραδοσιακών μεταπωλητών, και ότι η Avon και οι ως άνω μεταπωλητές ασκούν τη δραστηριότητά τους σε διαφορετικές αγορές, έστω και αν τα πωλούμενα προϊόντα είναι όμοια. Οι περιστάσεις αυτές δικαιολογούν τη διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

29 Εξάλλου, κατά τη φορολογική αρχή, ο υπολογισμός και η είσπραξη του ΦΠΑ δεν πρέπει να καθίστανται χωρίς λόγο περισσότερο περίπλοκοι για τους φορολογουμένους ή για τις φορολογικές αρχές. Η δε αποδοχή των επιχειρημάτων της Avon θα είχε ως συνέπεια να επιβαρυνθούν οι μη υποκείμενες στον φόρο αντιπρόσωποι με σημαντικό διοικητικό φόρτο.

30 Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι δεν είναι δυνατόν να ερμηνεύσει το παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994 υπό την έννοια ότι η Avon μπορεί να εκπίπτει τον ΦΠΑ που καταβάλλεται από τις αντιπροσώπους για την αγορά των προϊόντων επιδείξεως, διότι άλλως θα υπερέβαινε τα όρια της παρασχεθείσας από το Συμβούλιο άδειας, των δικών της νομοθετικών ρυθμίσεων και της αρχής κατά την οποία μια εξαίρεση από τον κανονικό μηχανισμό του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

31 Με μη οριστική απόφαση της 19ης Φεβρουαρίου 2014, το αιτούν δικαστήριο έκρινε ότι το γράμμα της αποφάσεως 89/534, που επαναλαμβάνεται στο παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994, δεν επιτρέπει τη συνεκτίμηση του φόρου που καταβάλλεται από τις αντιπροσώπους για την αγορά των προϊόντων επιδείξεως, με αποτέλεσμα να δημιουργείται «εναπομένων» φόρος, δηλαδή καταβληθείς φόρος εισροών ο οποίος δεν δύναται να ανακτηθεί. Το αιτούν δικαστήριο συνήγαγε εξ αυτού ότι η διάταξη αυτή δημιουργεί αθέμιτο ανταγωνισμό μεταξύ της Avon και των φορέων που διανέμουν τα προϊόντα τους μέσω υποκείμενων στον φόρο λιανοπωλητών. Συνεπώς, το παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994 βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού του που συνίσταται στην αποτροπή οποιασδήποτε φοροαποφυγής.

32 Εκτιμώντας ότι η διάταξη αυτή επαναλαμβάνει το γράμμα της αποφάσεως 89/534 και έχοντας αμφιβολίες για το κύρος της αποφάσεως αυτής λαμβανομένης υπόψη ιδίως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, το αιτούν δικαστήριο κρίνει ενδεδειγμένη την υποβολή σχετικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.

33 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Όταν ένας απευθείας πωλητής πωλεί αγαθά (στο εξής: βοηθήματα πωλήσεων) σε μεταπωλητές που δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ ή όταν ο μη υποκείμενος στον ΦΠΑ μεταπωλητής αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από τρίτους (στο εξής: αγαθά και υπηρεσίες τρίτων) τα οποία σε αμφότερες τις περιπτώσεις χρησιμοποιούνται από τους μη υποκείμενους στον ΦΠΑ μεταπωλητές για την υποβοήθηση της οικονομικής τους δραστηριότητας πωλήσεως άλλων αγαθών τα οποία επίσης αγοράζουν από τον απευθείας πωλητή και τα οποία αποτελούν το αντικείμενο διοικητικών ρυθμίσεων που θεσπίστηκαν κατ' εφαρμογήν παρεκκλίσεως η οποία επετράπη πλέον προσφάτως με την απόφαση [89/534] […], μήπως οι σχετικές άδειες, νομοθεσία εφαρμογής και/ή διοικητικές ρυθμίσεις παραβιάζουν οποιαδήποτε σχετική διάταξη και/ή αρχή του δικαίου της Ένωσης στο μέτρο που επιβάλλουν στον απευθείας πωλητή να αποδώσει φόρο εκρών με βάση την τιμή στην οποία οι μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ μεταπωλητές πωλούν τα άλλα αγαθά χωρίς μείωση με βάση τον ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο μη υποκείμενος στον ΦΠΑ μεταπωλητής για τέτοια βοηθήματα πωλήσεων και/ή αγαθά και υπηρεσίες τρίτων;

2) Όταν ζήτησε από το Συμβούλιο να επιτρέψει την παρέκκλιση [που προβλέπεται στο παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994], είχε το Ηνωμένο Βασίλειο την υποχρέωση να ενημερώσει την Επιτροπή ότι μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ μεταπωλητές επιβαρύνονται με ΦΠΑ όταν αγοράζουν βοηθήματα πωλήσεων και/ή αγαθά και υπηρεσίες τρίτων τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς των οικονομικών τους δραστηριοτήτων και ότι, κατά συνέπεια, στην παρέκκλιση θα έπρεπε να προβλεφθεί μια προσαρμογή προκειμένου να ληφθεί υπόψη αυτός ο μη δυνάμενος να ανακτηθεί φόρος εισροών ή αυτός ο καταβληθείς υπερβάλλων φόρος εκρών;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο και/ή στο δεύτερο ερώτημα:
   α) Μήπως οποιαδήποτε από τις σχετικές άδειες, νομοθεσία εφαρμογής ή διοικητικές ρυθμίσεις μπορούν και πρέπει να ερμηνευθούν κατά τρόπον ώστε να ληφθεί υπόψη είτε i) ο μη δυνάμενος να ανακτηθεί ΦΠΑ τον οποίον οι μη υποκείμενοι στον ΦΠΑ μεταπωλητές κατέβαλαν για βοηθήματα πωλήσεων ή αγαθά και υπηρεσίες τρίτων τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς των οικονομικών τους δραστηριοτήτων· είτε ii) το ποσό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε από [τη φορολογική αρχή] κατά το μέτρο που υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αποτελεί αντικείμενο φοροαποφυγής· είτε iii) ο αθέμιτος ανταγωνισμός που θα μπορούσε να δημιουργηθεί μεταξύ των απευθείας πωλητών, των μη υποκειμένων στον ΦΠΑ μεταπωλητών τους και των επιχειρήσεων που δεν δραστηριοποιούνται στον τομέα των απευθείας πωλήσεων.
   (β) Μήπως:
      i) δεν ήταν νόμιμο να επιτραπεί στο Ηνωμένο Βασίλειο να παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας;
      ii) η παρέκκλιση από το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, [που προβλέπεται στο παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994], έπρεπε να συνοδευθεί με παρέκκλιση από το άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας; Σε καταφατική περίπτωση, μήπως το Ηνωμένο Βασίλειο, μη ζητώντας άδεια της Επιτροπής ή του Συμβουλίου να παρεκκλίνει από το άρθρο 17, ενήργησε παρανόμως;
      iii) το Ηνωμένο Βασίλειο, μη εφαρμόζοντας τον ΦΠΑ κατά τρόπον ώστε να παρέχεται στους απευθείας πωλητές η δυνατότητα να ζητήσουν να πιστωθεί ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε από τους μη υποκείμενους στον ΦΠΑ μεταπωλητές όσον αφορά είτε τα βοηθήματα πωλήσεων είτε τα αγαθά και υπηρεσίες τρίτων τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, ενήργησε παρανόμως;
      iv) κατά συνέπεια, το σύνολο ή οποιοδήποτε μέρος των σχετικών αδειών, νομοθεσίας εφαρμογής ή διοικητικών ρυθμίσεων είναι ανίσχυρο και/ή παράνομο;

γ) Μήπως η κατάλληλη λύση θα είναι το Δικαστήριο […] ή εθνικό δικαστήριο:
   i) να διατάξει το κράτος μέλος να εφαρμόσει την παρέκκλιση [που προβλέπεται στο παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994] στο εθνικό του δίκαιο με τη θέσπιση κατάλληλης προσαρμογής όσον αφορά α) τον μη δυνάμενο να ανακτηθεί ΦΠΑ που καταβλήθηκε από μη υποκείμενους στον ΦΠΑ μεταπωλητές όσον αφορά βοηθήματα πωλήσεων ή αγαθά και υπηρεσίες τρίτων τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς των οικονομικών τους δραστηριοτήτων· ή β) το ποσό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε από [τη φορολογική αρχή] κατά το μέτρο που υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αποτελεί αντικείμενο φοροαποφυγής· ή γ) τον αθέμιτο ανταγωνισμό που θα μπορούσε να δημιουργηθεί μεταξύ των απευθείας πωλητών, των μη υποκειμένων στον ΦΠΑ μεταπωλητών τους και των επιχειρήσεων που δεν δραστηριοποιούνται στον τομέα των απευθείας πωλήσεων· ή
   ii) να κρίνει ότι η χορήγηση της παρεκκλίσεως [που προβλέπεται στο παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994], και κατ' επέκταση η ίδια η παρέκκλιση, είναι ανίσχυρες· ή
   iii) να κρίνει ότι η εθνική νομοθεσία είναι ανίσχυρη· ή
   iv) να κρίνει ότι η [ατομική ειδοποίηση] είναι ανίσχυρη· ή
   v) να κρίνει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο πρέπει να ζητήσει άδεια για πρόσθετη παρέκκλιση προκειμένου να προβλεφθεί κατάλληλη προσαρμογή όσον αφορά α) τον μη δυνάμενο να ανακτηθεί ΦΠΑ που καταβλήθηκε από μη υποκείμενους στον ΦΠΑ μεταπωλητές όσον αφορά βοηθήματα πωλήσεων ή αγαθά και υπηρεσίες τρίτων τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς των οικονομικών τους δραστηριοτήτων· ή β) το ποσό του ΦΠΑ που εισπράχθηκε από [τη φορολογική αρχή] κατά το μέτρο που υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αποτελεί αντικείμενο φοροαποφυγής· ή γ) τον αθέμιτο ανταγωνισμό που θα μπορούσε να δημιουργηθεί μεταξύ των απευθείας πωλητών, των μη υποκειμένων στον ΦΠΑ μεταπωλητών τους και των επιχειρήσεων που δεν δραστηριοποιούνται στον τομέα των απευθείας πωλήσεων;

4) Μήπως βάσει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας (άρθρου 395 της […] οδηγίας [2006/112]) το ποσό του φόρου που δεν εισπράχθηκε λόγω "φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής" είναι η καθαρή απώλεια φόρου (λαμβανομένων υπόψη τόσο του καταβληθέντος φόρου εκροών όσο και του φόρου εισροών που δύναται να ανακτηθεί εντός της δομής που καθιστά δυνατή τη φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή) για το κράτος μέλος ή η μικτή απώλεια φόρου (λαμβανομένου υπόψη μόνο του φόρου εκροών εντός της δομής που καθιστά δυνατή τη φοροδιαφυγή ή φοροαποφυγή) για το κράτος μέλος;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

34 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί, αφενός, αν τα άρθρα 17 και 27 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι αντιτίθενται σε μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, το οποίο επιτράπηκε με την απόφαση 89/534 δυνάμει του άρθρου 27 της ως άνω οδηγίας και κατά το οποίο η βάση επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά εταιρία απευθείας πωλήσεων είναι η κανονική αξία των πωλούμενων αγαθών στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, όταν τα εν λόγω αγαθά διατίθενται στο εμπόριο μέσω μη υποκείμενων στον ΦΠΑ μεταπωλητών, χωρίς να συνεκτιμάται, καθ' οιονδήποτε τρόπο, ο καταβληθείς ΦΠΑ εισροών για τα προϊόντα επιδείξεως τα οποία αγόρασαν οι ως άνω μεταπωλητές από την εν λόγω εταιρία, και, αφετέρου, αν η απόφαση 89/534 είναι ανίσχυρη καθόσον δεν επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να συνεκτιμήσει τον ΦΠΑ εισροών τον οποίο κατέβαλαν οι εν λόγω μεταπωλητές για τα ως άνω προϊόντα επιδείξεως, με συνέπεια να παραβιάζει τις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας.

35 Όσον αφορά ειδικότερα την ερμηνεία των άρθρων 17 και 27 της έκτης οδηγίας, διαπιστώνεται εκ προοιμίου ότι, κατά την απόφαση 89/534, η παρέκκλιση που χορηγήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας και της οποίας την έκφραση αποτελεί, στη νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου, το παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994 προορίζεται να αποτρέψει τη φοροαποφυγή.

36 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, εθνικά μέτρα παρεκκλίσεως ικανά να αποτρέπουν περιπτώσεις φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής πρέπει να ερμηνεύονται στενά και δεν μπορούν να παρεκκλίνουν από την τήρηση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ την οποία προβλέπει το άρθρο 11 της έκτης οδηγίας παρά μόνον εντός των ορίων που είναι αυστηρώς αναγκαία για την επίτευξη του σκοπού αυτού (αποφάσεις της 10ης Απριλίου 1984, Επιτροπή κατά Βελγίου, 324/82, EU:C:1984:152, σκέψη 29, και της 29ης Μαΐου 1997, Skripalle, C-63/96, EU:C:1997:263, σκέψη 24).

37 Συναφώς, κατά την εγγενή στο σύστημα του ΦΠΑ θεμελιώδη αρχή η οποία προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο ΦΠΑ επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή κατά την παραγωγή ή τη διανομή, αφαιρουμένου του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει απευθείας τις πράξεις εισροών, δεδομένου ότι το δικαίωμα εκπτώσεως αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιορίζεται (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 6ης Ιουλίου 1995, BP Soupergaz, C-62/93, EU:C:1995:223, σκέψεις 16 και 18, και της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Ampafrance και Sanofi, C-177/99 και C-181/99, EU:C:2000:470, σκέψη 34).

38 Εν προκειμένω, βάσει του άρθρου 1 της αποφάσεως 89/534 και με παρόμοια προς αυτό διατύπωση, το παράρτημα 6, παράγραφος 2, του νόμου του 1994 παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας, επιτρέποντας στη φορολογική αρχή να καθορίσει τη φορολογική βάση ενός υποκείμενου στον ΦΠΑ προσώπου για τα προϊόντα τα οποία παραδίδει σε μη υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές με βάση την αξία λιανικής πωλήσεως των προϊόντων αυτών στην αγορά. Εξ αυτού συνάγεται ότι, σε μια περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, φορολογείται κατά κάποιον τρόπο ο υποκείμενος στον ΦΠΑ αντί για τους μη υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές.

39 Το μέτρο παρέκκλισης το οποίο επιτράπηκε με την απόφαση 89/534 δεν αφορά πάντως τους κανόνες για το δικαίωμα εκπτώσεως, που περιέχονται στα άρθρα 17 έως 20 της ως άνω οδηγίας και που εξακολουθούν επομένως να έχουν εφαρμογή εν προκειμένω.

40 Ειδικότερα, το μέτρο αυτό δεν επιτρέπει παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, κατά το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο για τον οποίον είναι υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για αγαθά που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο.

41 Κατ' εφαρμογήν της διατάξεως αυτής, ο φόρος που αναλογεί στα προϊόντα επιδείξεως ή στα άλλα αγαθά και υπηρεσίες που αγοράζονται από μεταπωλητές, ανεξαρτήτως του αν υπόκεινται ή όχι στον ΦΠΑ, δεν μπορεί να εκπέσει από τον φόρο τον οποίο οφείλει μια εταιρία απευθείας πωλήσεων, όπως η Avon στη διαφορά της κύριας δίκης, η οποία δεν αγόρασε αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτους, αλλά αντιθέτως, όσον αφορά τα προϊόντα επιδείξεως, επώλησε τα προϊόντα αυτά στους ως άνω μεταπωλητές.

42 Εξάλλου, τονίζεται ότι οι αντιπρόσωποι περί των οποίων πρόκειται στην υπόθεση της κύριας δίκης, οι οποίοι εμπορεύονται προϊόντα στο πλαίσιο ενός συστήματος απευθείας πωλήσεων, δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ και ότι κατά συνέπεια δεν δικαιούνται, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, να ανακτήσουν το σύνολο ή μέρος του φόρου τον οποίο τους χρεώνουν οι επιχειρήσεις από τις οποίες προμηθεύονται αγαθά και υπηρεσίες.

43 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 17 και 27 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α′, της εν λόγω οδηγίας, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, το οποίο επιτράπηκε με την απόφαση 89/534 δυνάμει του άρθρου 27 της ως άνω οδηγίας και κατά το οποίο η βάση επιβολής του ΦΠΑ όσον αφορά εταιρία απευθείας πωλήσεων είναι η κανονική αξία των πωλούμενων αγαθών στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, όταν τα εν λόγω αγαθά διατίθενται στο εμπόριο μέσω μη υποκείμενων στον ΦΠΑ μεταπωλητών, έστω και αν το ως άνω μέτρο παρέκκλισης δεν συνεκτιμά, καθ' οιονδήποτε τρόπο, τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών για τα προϊόντα επιδείξεως τα οποία αγόρασαν οι ως άνω μεταπωλητές από την εν λόγω εταιρία.

44 Όσον αφορά το κύρος της αποφάσεως 89/534, πρώτον, υπενθυμίζεται ότι, για να είναι μια πράξη της Ένωσης που ανάγεται στο σύστημα του ΦΠΑ σύμφωνη προς την αρχή της αναλογικότητας, οι διατάξεις τις οποίες περιέχει πρέπει να είναι κατάλληλες και αναγκαίες για την επίτευξη των σκοπών τους οποίους επιδιώκει και να θίγουν όσο το δυνατόν λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της έκτης οδηγίας (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, Ampafrance και Sanofi, C-177/99 και C-181/99, EU:C:2000:470, σκέψη 60, και της 29ης Απριλίου 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, σκέψη 46).

45 Εν προκειμένω, επισημαίνεται ότι το μέτρο παρέκκλισης της αποφάσεως 89/534 επιδιώκει, κατά τη δεύτερη, την τρίτη και την τέταρτη αιτιολογική σκέψη της αποφάσεως αυτής, τον σκοπό να αποτρέψει τη φοροαποφυγή και αποβλέπει στο να παράσχει στο Ηνωμένο Βασίλειο τη δυνατότητα να αντιμετωπίσει ορισμένα ειδικά προβλήματα τα οποία προκαλούνται από το σύστημα απευθείας πωλήσεων όσον αφορά τον ΦΠΑ. Ειδικότερα, λόγω της υπάρξεως μη υποκείμενων στον φόρο μεταπωλητών κατά το τελευταίο στάδιο της εμπορίας, το σύστημα αυτό σημαίνει ότι οι παραδόσεις τις οποίες πραγματοποιούν οι ως άνω μεταπωλητές προς τον τελικό καταναλωτή δεν υπόκεινται στον φόρο αυτό.

46 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο όρος «φοροαποφυγή» κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας αναφέρεται σε εντελώς αντικειμενικές καταστάσεις και ότι η διάταξη αυτή επιτρέπει τη θέσπιση μέτρων παρέκκλισης από τον βασικό κανόνα του άρθρου 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας ακόμη και όταν οι δραστηριότητες του υποκειμένου στον φόρο ασκούνται χωρίς πρόθεση εξασφαλίσεως φορολογικού πλεονεκτήματος αλλά για εμπορικούς λόγους (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs, 138/86 και 139/86, EU:C:1988:383, σκέψεις 21 και 24).

47 Το μέτρο παρέκκλισης της αποφάσεως 89/534, καθόσον επιτρέπει στο Ηνωμένο Βασίλειο να επιβάλει ΦΠΑ επί των πωλήσεων των προϊόντων μιας εταιρίας απευθείας πωλήσεων στους τελικούς καταναλωτές, οι οποίες πραγματοποιούνται από μη υποκείμενους στον φόρο μεταπωλητές, καθορίζοντας τη φορολογική βάση της εταιρίας αυτής βάσει της κανονικής ή αγοραίας αξίας των πωλούμενων από τους μεταπωλητές αυτούς αγαθών, παρέχει τη δυνατότητα αποφυγής της απώλειας φορολογικών εσόδων συνεπεία ενός τέτοιου συστήματος εμπορίας. Ένα τέτοιο μέτρο είναι επομένως κατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής.

48 Ασφαλώς, η απόφαση 89/534 δεν επιτρέπει την καθ' οιονδήποτε τρόπο συνεκτίμηση του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών που αναλογεί στα προϊόντα επιδείξεως τα οποία αγόρασαν μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από εταιρία απευθείας πωλήσεων.

49 Όπως όμως προκύπτει από τις σκέψεις 40 και 41 της παρούσας αποφάσεως, ο συνυπολογισμός του ως άνω καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών στη βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις του άρθρου 1 της αποφάσεως 89/534 θα συνιστούσε μη επιτρεπόμενη παρέκκλιση από το άρθρο 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας.

50 Εξάλλου, ο συνυπολογισμός του εν λόγω καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών στη βάση επιβολής του φόρου θα μπορούσε να καταστήσει περιπλοκότερη την είσπραξη του ΦΠΑ όσον αφορά τα συστήματα εμπορίας τα οποία αφορά η απόφαση αυτή.

51 Κατά συνέπεια, πρέπει να κριθεί ότι η απόφαση 89/534 δεν βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού καταπολεμήσεως της φοροαποφυγής.

52 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, ειδικότερα, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως από απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παροχές υπηρεσιών, τα οποία ως εκ τούτου βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους (απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2011, The Rank Group, C-259/10 και C-260/10, EU:C:2011:719, σκέψη 32 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

53 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι η μη συνεκτίμηση, με την απόφαση 89/534, του καταβληθέντος ΦΠΑ εισροών ο οποίος αναλογεί στα προϊόντα επιδείξεως τα οποία αγοράζουν οι μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές από εταιρία απευθείας πωλήσεων, όπως είναι η Avon στη διαφορά της κύριας δίκης, έχει ως συνέπεια ότι η αλυσίδα διανομής των προϊόντων της εταιρίας αυτής επιβαρύνεται με επαχθέστερο ΦΠΑ σε σχέση με εκείνον που βαρύνει τα προϊόντα των ανταγωνιστών της. Διαπιστώνεται όμως ότι τούτο συνιστά απλώς το επακόλουθο του γεγονότος ότι η εταιρία αυτή επέλεξε το σύστημα απευθείας πωλήσεων για την εμπορία των προϊόντων της.

54 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των όσων αναπτύχθηκαν στις σκέψεις 47 και 48 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν μπορεί να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι επιτρέπει τη συνεκτίμηση του ως άνω ΦΠΑ στη βάση επιβολής του φόρου για τις παραδόσεις του άρθρου 1 της αποφάσεως 89/534.

55 Κατά συνέπεια, πρέπει να θεωρηθεί ότι η απόφαση 89/534 θίγει όσο το δυνατόν λιγότερο την αρχή της ουδετερότητας.

56 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, από την εξέταση του πρώτου ερωτήματος δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της αποφάσεως 89/534.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

57 Με το δεύτερο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι αξιώνει από το κράτος μέλος το οποίο ζητεί την άδεια να παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας να ενημερώσει την Επιτροπή για το γεγονός ότι μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές βαρύνονται με τον ΦΠΑ επί αγορών προϊόντων επιδείξεως τα οποία αγοράζουν από εταιρία απευθείας πωλήσεων και τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας, προκειμένου να συνεκτιμηθεί, με κάποιον τρόπο, ο ως άνω καταβληθείς φόρος εισροών στο πλαίσιο της λεπτομερούς ρυθμίσεως του μέτρου παρέκκλισης.

Επί του παραδεκτού

58 Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμά ότι το δεύτερο ερώτημα είναι απαράδεκτο, διότι, πρώτον, δεν έχει καμία σχέση με το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, δεύτερον, το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στο ερώτημα αυτό και, τρίτον, το ερώτημα αυτό είναι τελείως υποθετικό, διότι η αίτηση παρεκκλίσεως αφορούσε το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας και όχι το άρθρο 17 της οδηγίας αυτής, σχετικά με το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.

59 Υπενθυμίζεται συναφώς ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως προς τα αφορώντα την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο, εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, ισχύει τεκμήριο λυσιτέλειας. Το Δικαστήριο δύναται να αρνηθεί να αποφανθεί επί ερωτήματος που έχει υποβάλει εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητηθείσα ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 14ης Ιουνίου 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis, C-26/16, EU:C:2017:453, σκέψη 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

60 Όσον αφορά τον πρώτο και τον τρίτο λόγο απαραδέκτου τον οποίο προβάλλει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, υπενθυμίζεται ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 97 των προτάσεών του, αν το Δικαστήριο ερμήνευε το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας υπό την έννοια ότι αξιώνει από το κράτος μέλος το οποίο ζητεί την άδεια να παρεκκλίνει από την οδηγία αυτή να παράσχει, προς στήριξη της αιτήσεώς του, συγκεκριμένα στοιχεία, τα οποία εν προκειμένω απουσίαζαν, μια τέτοια απάντηση θα μπορούσε να επηρεάσει το κύρος της αποφάσεως 89/534 και, ως εκ τούτου, την έκβαση της διαφοράς της κύριας δίκης.

61 Όσον αφορά τον δεύτερο λόγο απαραδέκτου τον οποίο προβάλλει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, διαπιστώνεται ότι το αιτούν δικαστήριο εν προκειμένω εξέθεσε το νομικό και πραγματικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης κατά τρόπο αρκούντως ακριβή ώστε να παράσχει τη δυνατότητα στους κατά το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενδιαφερομένους να υποβάλουν παρατηρήσεις και στο Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί.

62 Βάσει των ανωτέρω, το δεύτερο ερώτημα πρέπει να κριθεί παραδεκτό.

Επί της ουσίας

63 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι το Ηνωμένο Βασίλειο ζήτησε, δυνάμει του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, παρέκκλιση από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας, το οποίο θεσπίζει τους κανόνες καθορισμού της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, ώστε να αποτρέψει τη φοροαποφυγή λόγω της εμπορίας προϊόντων στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης από μεταπωλητές μη υποκείμενους στον φόρο αυτό.

64 Δυνάμει του άρθρου 27, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας, το κράτος μέλος που επιθυμεί να λάβει μέτρα παρέκκλισης από την οδηγία αυτή πρέπει να παράσχει στην Επιτροπή όλα τα απαραίτητα στοιχεία.

65 Συναφώς, υπογραμμίζεται ότι, με την απόφαση της 12ης Ιουλίου 1988, Direct Cosmetics και Laughtons Photographs (138/86 και 139/86, EU:C:1988:383), που αφορούσε ιδίως το κύρος της αποφάσεως 85/369, αντικατασταθείσας εν τω μεταξύ από την κατ' ουσίαν πανομοιότυπη απόφαση 89/534, το Δικαστήριο δεν ανακάλυψε στοιχεία ικανά να θίξουν το κύρος της πρώτης αυτής αποφάσεως έχοντας μεταξύ άλλων διαπιστώσει, στη σκέψη 36 της αποφάσεως αυτής, ότι η γνωστοποίηση προς την Επιτροπή αναφερόταν επαρκώς στα προβλήματα που αντιμετωπίζονταν με το αιτούμενο μέτρο και ότι περιείχε όλα τα ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του επιδιωκόμενου σκοπού.

66 Στο πλαίσιο αυτό, επισημαίνεται καταρχάς ότι το γεγονός ότι μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές βαρύνονται με τον ΦΠΑ επί αγορών προϊόντων επιδείξεως τα οποία αγοράζουν από εταιρία απευθείας πωλήσεων, όπως είναι η Avon στη διαφορά της κύριας δίκης, χωρίς να μπορούν να τον εκπέσουν, δεν

είναι στοιχείο το οποίο, αυτό καθαυτό, αφορά τον σκοπό που επιδιώκεται από τη ζητηθείσα παρέκκλιση ή τον βασικό μηχανισμό της παρεκκλίσεως, δηλαδή τον καθορισμό της αξίας της βάσεως επιβολής του φόρου.

67 Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι το γεγονός αυτό συνιστά εγγενές στοιχείο του συστήματος του ΦΠΑ, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε στις σκέψεις 42 και 48 της παρούσας αποφάσεως, οι μη υποκείμενοι στον φόρο αυτό μεταπωλητές δεν μπορούν να ασκήσουν δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου ο οποίος τους χρεώνεται. Συνεπώς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ένα τέτοιο γεγονός έπρεπε να έχει περιέλθει σε γνώση της Επιτροπής με την αίτηση παρεκκλίσεως που της απηύθυνε το Ηνωμένο Βασίλειο.

68 Τέλος, δεν μπορεί να αξιώνεται από κράτος μέλος, όταν ζητεί, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας, να παρεκκλίνει από την οδηγία αυτή, να προσδιορίσει επακριβώς όλες τις πραγματικές και νομικές παραμέτρους που έχουν κάποια σχέση με την κατάσταση που επιδιώκει να θεραπεύσει, αλλά δεν απορρέουν από την κατάσταση αυτή.

69 Κατόπιν όλων των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αξιώνει από το κράτος μέλος το οποίο ζητεί την άδεια να παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α', της ως άνω οδηγίας να ενημερώσει την Επιτροπή για το γεγονός ότι μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές βαρύνονται με τον ΦΠΑ επί αγορών προϊόντων επιδείξεως τα οποία αγοράζουν από εταιρία απευθείας πωλήσεων και τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας, προκειμένου να συνεκτιμηθεί, με κάποιον τρόπο, ο ως άνω καταβληθείς φόρος εισροών στο πλαίσιο της λεπτομερούς ρυθμίσεως του μέτρου παρέκκλισης.

Επί του τρίτου ερωτήματος

70 Κατόπιν των απαντήσεων που δόθηκαν στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο ερώτημα.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

71 Με το τέταρτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το ύψος του φόρου ο οποίος δεν εισπράχθηκε λόγω της υπάρξεως φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής κατά την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας ισούται με την καθαρή ή τη μικτή απώλεια φόρου για το κράτος μέλος.

72 Συναφώς, επισημαίνεται ότι το αιτούν δικαστήριο δεν αναφέρεται σε λόγο ακυρότητας της αποφάσεως 89/534 συνδεόμενο με τον τρόπο καθορισμού του ποσού του φόρου που δεν εισπράχθηκε λόγω φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής κατά την έννοια του άρθρου 27 της έκτης οδηγίας. Το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει ούτε τους λόγους για τους οποίους η ερμηνεία του άρθρου αυτού, καθόσον αναφέρεται στους «τύπους φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής», έχει σημασία για την έκβαση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς.

73 Ελλείψει των στοιχείων αυτών, το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να δώσει χρήσιμη απάντηση στο τέταρτο ερώτημα, το οποίο, κατά συνέπεια, πρέπει να κριθεί απαράδεκτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

74 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) **Τα άρθρα 17 και 27 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α′, της έκτης οδηγίας, όπως το επίδικο στην κύρια δίκη, το οποίο επιτράπηκε με την απόφαση 89/534/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Μαΐου 1989, με την οποία επιτρέπεται στο Ηνωμένο Βασίλειο να εφαρμόσει, ως προς ορισμένες παραδόσεις σε μικροπωλητές που δεν υπόκεινται σε φόρο, ένα μέτρο παρέκκλισης από το άρθρο 11, [Α, σημείο 1, στοιχείο α′,] της έκτης οδηγίας, δυνάμει του άρθρου 27 της ως άνω οδηγίας, και κατά το οποίο η βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) όσον αφορά εταιρία απευθείας πωλήσεων είναι η κανονική αξία των πωλούμενων αγαθών στο στάδιο της τελικής κατανάλωσης, όταν τα εν λόγω αγαθά διατίθενται στο εμπόριο μέσω μη υποκείμενων στον ΦΠΑ μεταπωλητών, έστω και αν το ως άνω μέτρο παρέκκλισης δεν συνεκτιμά, καθ' οιονδήποτε τρόπο, τον καταβληθέντα ΦΠΑ εισροών για τα προϊόντα επιδείξεως τα οποία αγόρασαν οι ως άνω μεταπωλητές από την εν λόγω εταιρία.**

2) **Από την εξέταση του πρώτου ερωτήματος δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος της αποφάσεως 89/534.**

3) **Το άρθρο 27 της έκτης οδηγίας 77/388, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2004/7, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι δεν αξιώνει από το κράτος μέλος το οποίο ζητεί την άδεια να παρεκκλίνει από το άρθρο 11, Α, σημείο 1, στοιχείο α′, της ως άνω οδηγίας να ενημερώσει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για το γεγονός ότι μη υποκείμενοι στον φόρο μεταπωλητές βαρύνονται με τον ΦΠΑ επί αγορών προϊόντων επιδείξεως τα οποία αγοράζουν από εταιρία απευθείας πωλήσεων και τα οποία χρησιμοποιούν για τους σκοπούς της οικονομικής τους δραστηριότητας, προκειμένου να συνεκτιμηθεί, με κάποιον τρόπο, ο ως άνω καταβληθείς φόρος εισροών στο πλαίσιο της λεπτομερούς ρυθμίσεως του μέτρου παρέκκλισης.**

(υπογραφές)